



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 2

GZ. FSRV/0165-W/10

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 2 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Herbert Frantsits als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A.A., Adresse1, vertreten durch Mag. Josef Schartmüller, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Theresianumgasse 29, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 12. Oktober 2010 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 20. Juli 2010, SpS, nach der am 13. April 2011 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten K.M. sowie der Schriftführerin E.M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung des A.A. (Bw.) wird teilweise Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis zu Schuldspruch I.) aufgehoben und das gegen den Bw. wegen des Verdachtes der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) geführte Finanzstrafverfahren insoweit gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) eingestellt.

In Abänderung des Strafausspruches wird über den Bw. wegen des aufrecht bleibenden Schuldspruches II.) wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung an Einkommensteuer 2005 und

Einkommensteuer 2006 in der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnis ersichtlichen Höhe gemäß [§ 34 Abs. 4 FinStrG](#) eine Geldstrafe in Höhe von € 3.200,00 und eine gemäß [§ 20 Abs. 1 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 8 Tagen verhängt.

Gemäß [§ 21 Abs. 3 FinStrG](#) wird diese Strafe als Zusatzstrafe zur Strafverfügung des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. August 2008 (Rechtskraft 29. September 2008), SN YX, verhängt.

Gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) hat der Bw. die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 320,00 zu ersetzen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 20. Juli 2010, SpS, wurde A.A. der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) für schuldig erkannt, er habe

I.) als persönlich haftender Gesellschafter der Fa. A-KEG infolge Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer und zur Gewinnfeststellung, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß [§ 119 BAO](#) fahrlässig bewirkt, dass Abgaben des Staates verkürzt worden seien, und zwar

- a) bei der Fa. A-KEG Umsatzsteuer 2001 in Höhe von € 2.656,00 sowie Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 8.453,00;
- b) bei A.A. Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 1.633,00, Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 9.922,00 sowie Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 17.105,00;
- c) bei A.S. habe der Bw. zu dessen Verkürzung an Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 823,00 sowie Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 9.922,00 beigetragen;
- d) bei S.A. habe der Bw. zu dessen Verkürzung an Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 411,00 beigetragen;
- e) bei A.U. habe der Bw. zu dessen Einkommensteuerverkürzung 2001 in Höhe von € 823,00 sowie an Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 9.922,00 beigetragen; und weiters
- f) bei A.Y. zu dessen Verkürzung an Einkommensteuer 2001 in Höhe von € 823,00 sowie an Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 9.922,00 beigetragen.

II.) infolge Abgabe unrichtiger Erklärungen zur Einkommensteuer für 2005 und 2006, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, nämlich Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 2.337,00 sowie Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 15.190,00 verkürzt.

Gemäß [§ 34 Abs. 4 FinStrG](#) wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 18.000,00 und eine gemäß [§ 20 Abs. 1 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 45 Tagen verhängt.

Gemäß [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) habe er die Kosten des Finanzstrafverfahrens in Höhe von € 363,00 zu ersetzen.

In der Begründung des Spruchsenatserkenntnisses wird zur Person des Bw. festgestellt, er sei türkischer Staatsbürger, verheiratet, sorgepflichtig für drei Kinder und bereits zweimal finanzstrafbehördlich vorbestraft. Sein Einkommen betrage derzeit ca. € 1.500,00 monatlich und er weise kein Vermögen auf.

Der Bw. betreibe ein Unternehmen in der Baubranche und habe dabei als persönlich haftender Gesellschafter der Fa. A-KEG infolge Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer und zur Gewinnfeststellung, sohin unter Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß [§ 119 BAO](#) fahrlässig eine Verkürzung der aus dem Spruch ersichtlichen Abgaben bewirkt.

Dabei sei sowohl ein subjektiv als auch objektiv zu vertretender Sorgfaltsverstoß vorgelegen, da er nicht zuletzt als ordentlicher Geschäftsmann, der bereits seit Jahren in der Baubranche tätig sei, ein mit den rechtlichen Werten verbundener Mensch wäre. Somit wäre ein steuerehrliches Verhalten dem Bw. durchaus zumutbar gewesen.

Der Schaden sei zwischenzeitig zur Gänze gutgemacht.

Das steuerliche Fehlverhalten habe sich anlässlich einer Betriebsprüfung herausgestellt.

Der Bw. habe im Vorverfahren vorsätzliches Handeln bestritten und sich bei der Verhandlung vor dem Spruchsenat nicht schuldig bekannt und ausgeführt, dass sein ehemaliger Steuerberater Dr. X. sämtliche Abgabenerklärungen für ihn vorgenommen habe, bei allen Besprechungen beim Finanzamt dabei gewesen sei und alle Rechtsmittel für den Bw. eingebracht habe. Auf Einwendungen, dass Erklärungen unrichtig abgegeben worden seien, habe er dem Bw. lediglich gesagt, dieser sei im Recht und das Finanzamt irre sich.

Die Aufgabe des Bw. sei es gewesen, Baustellen zu besuchen, zu überwachen und auch Angebote zu legen. Seine Gattin sei geringfügig in der Firma beschäftigt und dafür zuständig gewesen, sämtliche Rechnungen zusammen einmal monatlich dem genannten Steuerberater zu übermitteln, für die restlichen Büroarbeiten sei eine weitere Sekretärin zuständig gewesen. Der Steuerberater habe seiner Gattin Zahlungsvorschreibungen des Finanzamtes übermittelt, die dann entweder durch den Bw. oder seine Gattin eingezahlt worden seien. Sie hätten alle Rechnungen gesammelt, aber nicht privat von geschäftlich getrennt. Er habe das deshalb nicht gemacht, weil er nicht gewusst habe, ob man z.B. Spenden absetzen könne oder nicht, das habe er dem Steuerberater überlassen, aber diesen nicht beauftragt, private Aufwendungen "unterzubringen".

Die vernommene Zeugin N.N. sagte vor dem Spruchsenat aus, sie habe im Büro mitgeholfen, z.B. Zahlungen geleistet und auch monatlich alle Belege gesammelt (Einnahmen und Ausgaben). Das habe auch alle privaten Rechnungen betroffen, weil sie zuerst das Büro in der Wohnung gehabt hätten und der Steuerberater gemeint habe, sie könnten auch teilweise Ausgaben für die Wohnung absetzen. Der Steuerberater habe dann weiterhin die private Buchhaltung ihres Mannes gemacht, obwohl sie später ein eigenes Büro gehabt hätten. Die privaten Belege seien von den geschäftlichen nicht getrennt worden, weil ohnehin auf jedem Beleg ersichtlich gewesen sei, ob dieser privat oder betrieblich gewesen sei. Es sei aber vorgekommen, dass der Steuerberater sie kontaktiert habe, wenn er sich diesbezüglich nicht sicher gewesen sei. Dies sei aber nicht oft vorgekommen. Sie hätten nicht gewusst, dass man Spenden und Organstrafen nicht von der Steuer absetzen könne, der Steuerberater habe sie auch darüber nicht aufgeklärt, sie hätten es erst von der Sachbearbeiterin des Finanzamtes erfahren.

Der Steuerberater Dr. X. habe dazu nach Entbindung von seiner Verschwiegenheitspflicht als Zeuge angegeben, dass er sämtliche Unterlagen und Belege von den Mitarbeiterinnen des Beschuldigten bekommen und damit die abgabenrechtlichen Angelegenheiten vorbereitet habe. Selbst habe er nichts so unterfertigt, sondern diese vorbereiteten Erklärungen sowie sämtliche Erlagscheine wieder an die Firma des Bw. übermittelt und zwar an die Damen der Buchhaltung. Der Bw. selbst sei nicht sein Ansprechpartner gewesen, weil dieser hauptsächlich unterwegs gewesen wäre und sich um diese Angelegenheiten nicht gekümmert habe bzw. nicht kümmern habe können. Bezüglich der Jahresabschlüsse sei es so gewesen, dass die Besprechungen bis zu deren Erstellung mit dem Bw. persönlich in seiner Firma geführt worden seien. Die genannten Belege seien nicht immer geordnet übergeben worden, ein Grund dafür möge wohl gewesen sein, dass die Mitarbeiterinnen in der Buchhaltung des

Öfteren gewechselt hätten. Ob es private Aufwendungen gewesen seien, habe er selbst festgestellt. Beispielsweise wenn ein Einkauf in einem Lebensmittelgeschäft stattgefunden habe, habe er daraus geschlossen, dass die Gattin des Bw. privat einkaufen gewesen sei.

Wenn er im Zweifel gewesen sei, habe er die Verbuchung vorerst offen gelassen und bei Gelegenheit mit dem Bw. selbst, meist aber mit der Buchhalterin (Anmerkung: gemeint wohl Sekretärin) gesprochen. Es könne durchaus möglich sein, dass er fälschlicherweise gewisse Privatausgaben des Bw. als Betriebsaufwendungen verbucht habe. Ausdrücklich habe dies der Bw. nie aufgetragen.

Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass die vernommene Zeugin P.K., Sachbearbeiterin der Abgabenbehörde erster Instanz, zeugenschaftlich erklärt habe, dass bei der Schlussbesprechung vom 22. April 2009 betreffend der KEG der Steuerberater Dr. X. nicht dabei gewesen, von ihr aber verständigt worden sei. Die Berufungsausführungen seien vom Bw. selbst unterfertigt worden, vor Ort habe sie aber den Eindruck gehabt, der Bw. würde nur über Grundbegriffe der Buchhaltung informiert sein und sich Details bei seinem Steuerberater oder seinen Mitarbeitern erfragen.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Bw. bereits seit einigen Jahren als Unternehmer tätig und bereits zweifach einschlägig vorbestraft sei, sei der Spruchsenat von der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes, wie festgestellt, überzeugt.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergebe sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung den Verfahren zugrunde zu legen seien.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 FinStrG](#) handle derjenige fahrlässig, der ein objektiv und subjektiv sorgfaltswidriges Verhalten setze, wobei der Erfolg vorhersehbar sein müsse und die Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der der Täter verpflichtet und nach seinen subjektiven Verhältnissen befähigt sei, auch zumutbar wäre.

Die objektive Sorgfaltswidrigkeit richte sich hierbei als Maßstab nach einem Menschen in der Lage des Täters. Das bedeute, dass ein Täter, der sein Einkommen vermehre, sich auch mit den steuerlichen Folgen seines Handelns auseinandersetzen müsse. Sei dem Täter objektiv sorgfaltswidriges Verhalten vorzuwerfen, so könne ihm das aber nur dann als Schuld vorgeworfen werden, wenn er nach seinen persönlichen (geistigen und körperlichen) Verhältnissen auch befähigt sei, diese zu erbringen. Der Bw. sei jedenfalls körperlich und geistig in der Lage, sorgfältiges Verhalten zu erbringen, anderweitiges sei weder vorgebracht worden, noch sei solches dem Straftat zu entnehmen.

Gemäß [§ 9 FinStrG](#) werde dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen sei, der ihm das Vergehen und das Unrecht der Tat nicht erkennen lassen habe. Dem Täter werde auch Fahrlässigkeit dann nicht zugerechnet, wenn ihm eine entschuldbare Fehlleistung unterlaufen sei. Nach ständiger Rechtsprechung des OGH und VwGH sei aber ein Irrtum über die Anwendbarkeit einer steuerlichen Vorschrift nur dann entschuldbar, wenn er frei von jeglicher Fahrlässigkeit beim Täter entstanden sei. Es müsse dabei die entsprechende Vorschrift trotz Anwendung der erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben sein. Hätten den Täter Zweifel an der Richtigkeit seiner Auffassung kommen müssen, sei er zu entsprechenden Erkundigungen verpflichtet.

Dem Bw. wäre als abgabepflichtigem Unternehmer die rechtlich richtige Beurteilung des Sachverhaltes oder der Rechtslage nicht nur zumutbar, sondern er sei eben nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen auch dazu befähigt und den Umständen nach dazu verpflichtet gewesen. In concreto sei der Irrtum also nicht entschuldbar, weil, wie bereits ausgeführt, der Bw. bei Beurteilung des Sachverhaltes oder der Rechtslage nicht die Sorgfalt beachtet habe, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt gewesen sei und die ihm – nicht zuletzt im Zusammenhalt mit seiner beruflichen Tätigkeit – auch zugemutet werden könne. So hätte er jedenfalls nicht dem Steuerberater Dr. X. die Beurteilung überlassen dürfen, welche der Belege nun als private Aufwendungen zu sehen seien, sondern hätte von vornherein diese privaten Belege aussortieren bzw. aussortieren lassen müssen. Wenn er sich nicht sicher gewesen sei, ob z.B. polizeiliche Strafen oder Spenden als private Aufwendungen gelten würden, so wäre es an ihm gelegen, sich diesbezüglich bei seinem Steuerberater zu erkundigen und nicht umgekehrt.

Somit habe der Bw. sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) zu verantworten.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die vollständige Schadensgutmachung und den Umstand an, dass teilweise nur ein Tatbeitrag vorliege. Hingegen hätten als erschwerend der längere Tatzeitraum und die zwei einschlägigen Vorstrafen herangezogen werden müssen.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erscheine dem Senat die verhängte Geldstrafe tätergerecht und auch schuldangemessen.

Diesen Strafzumessungserwägungen entspräche auch die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe.

Die Kostenentscheidung gründe sich auf die bezogene Gesetzesstelle.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 12. Oktober 2010, mit welcher dieses seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten wird.

Zur Berufung wegen Schuld wird ausgeführt, dass der Fahrlässigkeitsbegriff des [§ 8 Abs. 2 FinStrG](#) drei Komponenten enthalte, die kumulativ gegeben sein müssten, um von einem fahrlässigen Verhalten ausgehen zu können, und zwar eine objektive Sorgfaltspflicht, die subjektive Befähigung zur Einhaltung dieser Sorgfaltspflicht und schließlich die Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendung.

Zunächst sei festzuhalten, dass die erstinstanzliche Behörde ihre rechtlichen Ausführungen in Bezug auf die objektive und subjektive Sorgfaltswidrigkeit auf einen Satz, *"Der Beschuldigte war jedenfalls körperlich und geistig in der Lage, sorgfältiges Verhalten zu erbringen – anderweitiges wurde weder vorgebracht, noch ist solches dem Straftat zu entnehmen."*, beschränkt habe, ohne noch auszuführen, worin das objektiv und subjektiv sorgfaltswidrige Verhalten des Bw. begründet sein solle.

Ihre Ausführungen zur Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendbarkeit vermenge die erstinstanzliche Behörde wiederum mit der Frage, ob dem Bw. bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum im Sinne des [§ 9 FinStrG](#) unterlaufen sei. Das Erfordernis der Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendung solle aber sicherstellen, dass die Fahrlässigkeitsschuld auch dann entfalle, wenn dem Täter die Erfüllung der objektiven Sorgfaltspflicht zwar an sich möglich gewesen wäre, dies aber infolge der besonderen Tatumstände an ihn derart hohe Anforderungen gestellt hätte, dass eine Vorwerfbarkeit nicht mehr gegeben sei. Mit der Frage der Entschuldbarkeit eines Rechtsirrtums habe die Beurteilung der Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendung daher nichts zu tun. Die Rechtsausführungen der erstinstanzlichen Behörde seien daher unschlüssig und nicht nachvollziehbar und würden sohin gegen die gesetzlichen Vorgaben ([§§ 137 ff FinStrG](#)) betreffend den Inhalt von Erkenntnissen verstoßen.

Die erstinstanzliche Behörde habe übersehen, dass der VwGH erkannt habe, dass, wenn ein Abgabepflichtiger seine abgabenrechtlichen Aufgaben nicht selbst wahrnehmen wolle, oder er dazu aufgrund fehlender Sachkenntnisse oder beruflicher Beanspruchung, nicht im Stande sei, er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen dürfe. Auch im vorliegenden Fall verfüge der Bw. nur über Grundkenntnisse in der Buchhaltung, was sogar die Finanzbeamtin P.K. als Zeugin bestätigt habe.

Die erstinstanzliche Behörde hätte daher zu würdigen gehabt, dass der Bw. einen Steuerberater mit der Aufbereitung der Abgabenerklärungen beauftragt habe und der VwGH

judiziere, dass die im Fall der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers der inhaltlichen Kontrolle der Durchführung des von ihm erteilten Auftrages für den Bereich der strafrechtlichen Verantwortlichkeit im Regelfall dort ihre Grenzen finden, wo der Normadressat einen zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten ordnungsgemäß mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen betraut habe.

Die Delegation von abgabenrechtlichen Aufgaben befreie den Abgabepflichtigen nicht von jeder finanzstrafrechtlichen Verantwortung. Der Abgabepflichtige sei angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Dem Steuerberater sei aber in der Vergangenheit noch kein Fehler unterlaufen und es handle sich bei diesen auch um keine notorisch unzuverlässige Person. Andere Feststellungen habe die erstinstanzliche Behörde nicht getroffen. Weiters treffe den Abgabepflichtigen die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Person. Die erstinstanzliche Behörde vertritt die Auffassung, dass der Bw. verpflichtet gewesen wäre, private Belege auszusortieren oder aussortieren zu lassen. Der Bw. hätte nicht dem Steuerberater die Beurteilung überlassen sollen, welche Ausgaben als private Aufwendungen einzustufen seien.

Hierbei verkenne die Behörde, dass gemäß den Feststellungen der Steuerberater eigenständig beurteilt habe, ob es sich bei den überreichten Belegen um private Aufwendungen gehandelt und in Zweifelsfällen Rücksprache mit den Sekretärinnen oder dem Bw. gehalten habe. Der Bw. habe demnach annehmen müssen, dass der Steuerberater Privatausgaben nicht falsch verbuchen werde, da nur unzweifelhafte Belege verbucht worden seien. Der Bw. habe daher davon ausgehen dürfen, dass strittige bzw. zweifelhafte Ausgaben nachgefragt werden würden.

Es wäre zudem Aufgabe des Steuerberaters gewesen, den Bw. darauf hinzuweisen, dass er berufliche und private Ausgaben zu trennen habe, falls er sich nicht in der Lage gesehen hätte, private von beruflichen Ausgaben anhand der zur Verfügung gestellten Unterlagen zu trennen. In Ermangelung einer solchen Warnung des Steuerberaters hätte der Bw. auch aus diesem Grund annehmen müssen, dass die Unterlagenaufbereitung durch seine Sekretärinnen ausreichend gewesen sei.

Bei einer solchen Sachlage könne dem Bw. kein finanzstrafrechtliches Verschulden angelastet werden, denn wer nicht wisse, dass seine Unterlagen mangelhaft wären, obgleich er einen Steuerberater beauftragt habe, der ihn darüber hätte aufklären müssen, dem könnten auch mangelhafte Unterlagen nicht zur Last gelegt werden.

Da der Bw. weder objektiv noch subjektiv sorgfaltswidrig gehandelt habe, sei ihm kein fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen und die Bestrafung nach [§ 34 Abs. 1 FinStrG](#) sei zu Unrecht erfolgt.

Gemäß [§ 9 FinStrG](#) werde dem Täter keine Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen sei, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen habe lassen. Dem Täter werde Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlaufen sei.

Ein schuldausschließender Irrtum könne zum Beispiel vorliegen, wenn sich der Betreffende bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter erkundigt und eine falsche Auskunft erhalten habe, es sei denn, das er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen.

Der als Zeuge einvernommene Steuerberater habe zu Protokoll gegeben, dass er andere Privatausgaben an Privatkunden verbucht und er selbst gesehen habe, ob es sich bei einem Beleg um eine Privatausgabe handle oder nicht. In Zweifelsfällen habe er bei den Sekretärinnen oder beim Beschuldigten nachgefragt. Wie bereits ausgeführt, habe der Bw. daher zwangsläufig annehmen müssen, dass sein Steuerberater die übergebenen Unterlagen richtig verbuchen werde und Fehler ausgeschlossen seien, da der Steuerberater unklare Fälle aktiv nachfragen würde.

Die erstinstanzliche Behörde habe daher zu Unrecht angenommen, dass der Bw. keinem entschuldbaren Rechtsirrtum im Sinne des [§ 9 FinStrG](#) unterlegen sei.

Für den Fall, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht den Rechtsauffassungen des Bw. zur mangelnden Strafbarkeit seines Verhaltens folge, werde zur Strafhöhe wie folgt vorgebracht:

Bei der Strafbemessung habe die Behörde die Aufgabe, unter Bedachtnahme auf die Vermögens- und Familienverhältnisse der Beschuldigten im Rahmen des gesetzlichen Strafsatzes die dem Unrechts- und Schuldgehalt der Tat angemessene Strafe festzusetzen.

Im angefochtenen Erkenntnis habe die erstinstanzliche Behörde die persönlichen Verhältnisse des Bw. nicht als Milderungsgründe berücksichtigt, sondern im Rahmen ihrer Strafbemessung ausschließlich die vollständige Schadensgutmachung und dass es teilweise nur ein Tatbeitrag gewesen sei, als mildernd berücksichtigt. Nicht berücksichtigt worden sei der Umstand, dass der Bw. für drei Kinder sorgepflichtig sei und er lediglich über ein monatliches Einkommen von ca. € 1.500,00 verfüge. Bei einer Geldstrafe von € 18.000,00 könne der Bw. seinen

Sorgepflichten nicht mehr nachkommen. Vor dem aufgezeigten wirtschaftlichen Hintergrund erweise sich die Strafhöhe ebenfalls als nicht tat- und schuldangemessen.

Ferner sei es zu Unrecht von der erstinstanzlichen Behörde nicht berücksichtigt worden, dass das strafbare Verhalten nicht vorsätzlich, sondern durch ein Missverständnis bedingt worden sei. Auch dieser Umstand hätte bei der Strafbemessung Berücksichtigung finden müssen. Die Tat sei jedenfalls unter Umständen begangen worden, die einem Rechtfertigungsgrund nahe kommen würden.

Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und das angefochtene Straferkenntnis aufzuheben bzw. in eventu eine erhebliche Herabsetzung der Höhe der Strafe in Abänderung des erstinstanzlichen Erkenntnisses vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Dem angefochtenen Erkenntnis liegen zu Schuldspruch I.) die Feststellungen einer mit Bericht vom 29. April 2005 abgeschlossenen Außenprüfung der Fa. A-KEG betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2001-2004 zugrunde.

Unter Tz. 1 des Prüfberichtes wurden umfangreiche Buchführungsmängel dahingehend festgestellt, dass Skontoabzüge am Konto Umsatzerlöse und am Konto Skonto gebucht und damit doppelt erfasst und auch Bankauszüge doppelt verbucht wurden. Weiters wurden Zahlungseingänge am Bankkonto, nicht am Kundenkonto erfasst, sondern als Privateinlage gebucht. Der am 31.12.2003 am Kundenkonto stehende Saldo wurde als Preisnachlass und als Forderungsabschreibung zu Unrecht gewinnmindernd ausgebucht.

Im Jahr 2004 wurde eine Ausgangsrechnung in Höhe von € 6.636,56 storniert und bei der Stornobuchung die Kommastelle versetzt und der Betrag in Höhe von € 66.356,00 gebucht.

Im Prüfungsjahr 2001 wurde zwei Ausgangsrechnungen, im Jahr 2003 vier Ausgangsrechnungen, im Jahr 2004 zwei Ausgangsrechnungen nicht verbucht.

In den Prüfungsjahren 2003 und 2004 wurden Aufwendungen für Fremdarbeit bar bezahlt. In der Kassa sind diese Zahlungen nicht erfasst. Die Zahlungen wurden am Jahresende über das Privatkonto gebucht.

Als strafrechtlich relevant angeschuldigt und der erstinstanzlichen Bestrafung des Bw. zugrunde gelegt wurden die Feststellungen der Außenprüfung unter Tz. 5,8,9 und 15.

So ist aus Tz. 5 des Berichtes über die Außenprüfung ersichtlich, dass im Jahr 2001 die Ausgangsrechnungen Nr. 1284 in Höhe von netto ATS 127.877,00 und Nr. 1290 in Höhe von ATS 54.880,00 nicht verbucht wurden und der Umsatz des Jahres 2001 daher um ATS 182.767,00 zu erhöhen war.

Im Jahr 2003 wurden folgende Ausgangsrechnungen nicht verbucht, und zwar Nr. 30118 in Höhe von netto € 2.500,00, Nr. 30232 in Höhe von € 2.041,15, die Nr. 30314 in Höhe von € 1.030,78 und die Nr. 30435 in Höhe von € 800,00.

Im Jahr 2004 weist die in der Buchhaltung befindliche Ausgangsrechnung Nr. 191 einen Betrag von € 5.320,00 auf. Durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass an den Kunden die selbe Rechnung mit € 9.120,00 ausgestellt wurde. Der Umsatz des Jahres 2004 wurde daher um den Differenzbetrag in Höhe von € 3.800,00 erhöht. Zudem wurde im Jahr 2004 die Ausgangsrechnung Nr. 432 in Höhe von € 8.460,90 und die Ausgangsrechnung Nr. 457 in Höhe von € 2.311,95 nicht verbucht. Der Umsatz 2004 war daher insgesamt um € 14.572,85 zu erhöhen.

Die der Bestrafung zugrunde gelegten Feststellungen unter Tz. 8 des Berichtes über die Außenprüfung vom 29. April 2005 betreffen Zahlungseingänge im Jänner 2003, die nicht am Bankkonto verbucht, sondern als Privateinlage erfasst wurden. Am 31. Dezember 2003 wurden die offenen Forderungen durch Buchung von Preisnachlässen verringert. Da es sich um keine Preisnachlässe gehandelt hat, weil die Kunden diese Beträge im Jänner 2003 bezahlt haben, war der Umsatz durch die Betriebsprüfung um € 39.314,23 für das Jahr 2003 zu erhöhen. Auch für das Jahr 2004 waren die gebuchten Preisnachlässe in Höhe von € 8.780,74 wegen Unrichtigkeit zu stornieren.

Des Weiteren liegt der erstinstanzlichen Bestrafung zu Schuldspruch I.) die Feststellung der Außenprüfung unter Tz. 9 dahingehend zugrunde, dass 2003 Scheckeingänge in Höhe von € 36.071,57 unrichtig als Privateinlage gebucht wurden. Durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei diesen Bankeingängen um Kundenzahlungen handelte, weswegen diese Zahlungen in Höhe von € 36.071,57 den bisher erklärten Umsätzen hinzuzurechnen waren.

Letztlich erfolgte unter Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichtes eine Kürzung der Reisekosten durch die Betriebsprüfung dahingehen, dass privat veranlasste Flüge in die Türkei in Höhe von € 3.098,73 zu Unrecht als Reisekostenaufwand verbucht wurden, auch diese Feststellung liegt objektiv der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde.

Darüber hinaus hat die Prüferin im Bericht über die Außenprüfung vom 29. April 2005 noch eine Reihe von doppelt bzw. unrichtig in der Buchhaltung erfassten Buchungen unter den Tz. 6,7,10,11,13,14,16,17-25 festgestellt, welche allesamt von einer fehlerhaften Verbuchung der vom Bw. an seinen steuerlichen Vertreter übermittelten Belege zeigen.

Wenngleich aus dem angefochtenen Erkenntnis nicht ersichtlich, liegen dem Schuldspruch II.) die Feststellungen zweier weiterer Außenprüfungen und zwar einerseits betreffend die Fa. A-KEG (Bericht vom 30. April 2009) hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlich und gesonderte Feststellung 2006-2007 sowie andererseits betreffend das Einzelunternehmen des Bw. (Miethauseigentümer, Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaft; Bericht vom 26. Juni 2009) betreffend die Jahre 2005-2007 zugrunde.

Dem Schuldspruch wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung an Einkommensteuer 2005 und 2006 liegen nach der Aktenlage des Finanzstrafaktes die Feststellungen unter den Tz. 9,10 des Außenprüfungsberichtes vom 30. April 2009 betreffend die Fa. A-KEG zugrunde

Unter Tz. 9 dieses Betriebsprüfungsberichtes wird festgestellt, dass wegen fehlender Rechnungen der Fremdleistungsaufwand des Jahres 2006 um € 11.814,76 zu kürzen gewesen sei. Weiters wurde festgestellt, dass im Jahr 2006 Privatentnahmen als Fremdleistungsaufwand zu Unrecht gewinnmindernd verbucht wurden. Zudem wurde eine Spende für die Errichtung des Kulturzentrums V. in Höhe von € 4.500,00 nicht als betrieblicher Aufwand, wie in der Buchhaltung und in der Folge in der Einkommensteuererklärung 2006 geltend gemacht, anerkannt.

Unter Tz. 10 dieses Berichtes über die Außenprüfung vom 30. April 2009 wurde ferner festgestellt, dass unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fallende Privataufwendungen für Telefon, Strom, Miete, Strafen sowie Notariatskosten für einen privaten Kaufvertrag in einer Gesamthöhe von € 18.321,00 zu Unrecht als betrieblicher Aufwand verbucht und in der Einkommensteuererklärung 2006 gewinnmindernd geltend gemacht wurden.

Letztlich liegen dem Schuldspruch II.) des angefochtenen Erkenntnisses des Spruchsenates betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 die Feststellungen einer mit Bericht vom 26. Juni 2009 abgeschlossenen Außenprüfung des Einzelunternehmens des Bw. betreffend die

Jahre 2005 bis 2007 unter den Tz. 1 und 3 zugrunde. Gegenstand des Einzelunternehmens ist die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften.

Unter Tz. 1 Mieteinnahmen wurde festgestellt, dass im Juni 2005 das Betriebsgrundstück gekauft wurde. Für den Ankauf wurde ein Kredit in Höhe von € 90.000,00 aufgenommen. Für die Rückzahlung des Kredites wurden 96 Pauschalmonatsraten à € 1.122,20 vereinbart. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass diese Monatsraten ab August 2005 vom Bankkonto der Fa. A-KEG bezahlt wurden und bei der KEG als Mietaufwand mit Vorsteuerabzug gebucht wurden. Da diese Monatsraten bei der KEG als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, wurden sie beim Bw. als Einnahmen erfasst, und zwar 2005 in Höhe von € 4.675,85 und 2006 in Höhe von € 11.222,04.

Weiters wurde bei Tz. 3 der Zinsaufwand betreffend eines Kredites für den Ankauf des Betriebsgrundstückes und der Errichtung einer Lagerhalle in Y. von € 22.891,09, wie in der Einkommensteuererklärung 2006 geltend gemacht, auf das betrieblich veranlasste Ausmaß von € 3.731,36 gekürzt und die Differenz von € 19.159,73 dem Gewinn hinzugerechnet.

Den oben dargestellten Feststellungen aufgrund dreier Außenprüfungen, welche die objektive Grundlage der erstinstanzlichen Bestrafung bilden, wurde mit der gegenständlichen Berufung nicht begegnet und diese auch nicht in Abrede gestellt.

Der Bw. wendet sich mit seinen Berufungsausführungen ausschließlich gegen die der erstinstanzlichen Bestrafung zugrunde gelegte subjektive Tatseite dahingehend, dass dem Bw. ein Verschulden in Form der Fahrlässigkeit, wie vom Spruchsenat angenommen, vorwerfbar sei.

Unter Verweis auf eine zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates bringt der Bw. im Wesentlichen vor, er habe sich als steuerlich und buchhalterisch nur in grundlegenden Belangen kundiger Abgabepflichtiger zur Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärung eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient, welchem durch seine Gattin bzw. eine andere Sekretärin unstrittig sämtliche Belege übermittelt wurden.

Aufgrund des erstinstanzlichen Untersuchungsverfahrens und der aus dem erstinstanzlichen Erkenntnis ersichtlichen Zeugenaussagen der Gattin des Bw., einer weiteren Sekretärin und des steuerlichen Vertreters Dr. X., kann ohne Zweifel davon ausgegangen werden, dass sich der Bw. zur Erfüllung seiner steuerlichen Verpflichtungen, was die Sammlung und Übermittlung der Belege an den steuerlichen Vertreter anbelangt, auf seine Gattin oder eine andere in der Firma tätige Sekretärin und soweit es die Erstellung der Buchhaltung, der

jährlichen hier in Rede stehenden Steuererklärungen betrifft, auf seinen damaligen steuerlichen Vertreter Dr. X. verlassen hat.

Es ist daher im gegenständlichen Fall zu überprüfen, ob dem Bw. bei der Erfüllung seiner ihm gemäß [§ 119 BAO](#) obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Erfüllungsgehilfen ein Auswahl- bzw. Überwachungsverschulden anzulasten ist.

Bedient sich ein Steuerpflichtiger zur Besorgung seiner steuerlichen Angelegenheiten dritter Personen, ist er gehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und die Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Weiters trifft den Abgabepflichtigen – ungeachtet einer beruflichen Beanspruchung – die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Person (VwGH 20.11.2000, 89/13/0051).

Die im Falle der Übertragung von Obliegenheiten bestehende Verpflichtung des Vollmachtgebers zur inhaltlichen Kontrolle der Durchführung des von ihm erteilten Auftrages findet im Regelfall dort ihre Grenzen, wo sich der Normadressat eines berufsmäßigen Parteienvertreters bedient und diesen mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlungen beauftragt.

Aufgrund der vorliegenden Verfahrensergebnisse ergeben sich keine wie immer gearteten Anhaltspunkte dahingehend, dass eine unvollständige Belegweitergabe der Grund für die gegenständlich festgestellten Abgabenverkürzungen sein könnte, weswegen ein Auswahl- bzw. Überwachungsverschulden insoweit, dass sich der Bw. zur Weitergabe der Belege schuldhaft unqualifizierter Personen (Gattin und anderer Sekretärinnen) bedient hätte, nicht gegeben ist.

Nach den Verfahrensergebnissen ist weiters unstrittig, dass dem steuerlichen Vertreter Dr. X. sämtliche Belege, also sowohl die betrieblichen als auch die privaten zur Erstellung der Buchhaltung und in der Folge der Steuererklärungen übermittelt wurden, wobei Dr. X. als kundige Person beauftragt war, eine Zuordnung dieser Belege zur betrieblichen bzw. privaten Sphäre durchzuführen und im Zweifel beim Bw. bzw. seiner Gattin Rückfrage zu halten, was vereinzelt auch geschehen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher zum Ergebnis gelangt, dass dem Bw. kein Verschulden an der Erstellung der (wie sich später herausstellte mangelhaften) Buchhaltung und in der Folge an der Verletzung der ihn gemäß [§ 119 BAO](#) obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe der den Schuldspruch I.) des

erstinstanzlichen Erkenntnisses zugrunde liegenden unrichtigen Abgabenerklärungen trifft, konnte er doch in Bezug auf Umsatzsteuer, Einkommensteuer- und Feststellungserklärungen 2001-2003 noch berechtigt davon ausgehen, dass er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Offenlegungsverpflichtungen eines qualifizierten Erfüllungsgehilfen in Form des Dr. X. bedient hat. Dieser wurde vom Bw. zwar als Steuerberater bezeichnet, war aber tatsächlich als Unternehmensberater tätig und war vom Bw. als solcher für die Erledigung sämtlicher steuerlicher Belange beauftragt. Der Bw., der der deutschen Sprache ganz offenkundig nicht in vollem Umfang mächtig war, ist insoweit nach Dafürhalten des erkennenden Berufungssenates einem entschuldbaren Tatsachenirrtum ([§ 9 FinStrG](#)) unterlegen, welcher ihm nicht als Fahrlässigkeit vorwerfbar ist. Es konnte daher aufgrund der insoweit zutreffenden Berufungsausführungen des Bw., mit welchen den nur unzulänglichen Ausführungen im Erkenntnis des Spruchsenates der subjektiven Tatseite begegnet wurde, mit Verfahrenseinstellung zu Schuldspruch I.) des Spruchsenateserkenntnis wegen Nichtvorliegen einer fahrlässigen Handlungsweise des Bw. mit Verfahrenseinstellung gemäß [§§ 136, 157 FinStrG](#) vorgegangen werden.

Anders verhält es sich mit Schuldspruch II.) des erstinstanzlichen Erkenntnisses.

Aufgrund der umfangreichen Feststellungen der Außenprüfung der Fa. A-KEG im Bericht vom 29. April 2005, mit welchem zahlreiche Mängel der Buchhaltung in Form von fehlerhaften Buchungen, Doppelverbuchungen, Verbuchung von Privataufwendungen als Betriebsausgaben usw. unter insgesamt 25 Textziffern festgestellt und aufgelistet wurden, hätten dem Bw. ebenfalls ab Ende April 2005 bei Beachtung der gebotenen Sorgfalt Zweifel an der Qualifikation des von ihm beauftragten Erfüllungsgehilfen, Unternehmensberater Dr. X., aufkommen müssen.

Spätestens Ende April 2005 hätte der Bw. bei Beachtung der objektiv gebotenen Sorgfalt, die er als erfolgreicher Unternehmer jedenfalls einzuhalten befähigt und die ihm auch zuzumuten gewesen wäre, einen Wechsel in der Person der steuerlichen Vertretung durchführen oder zumindest verstärkt Überwachungsmaßnahmen setzen müssen. Zumal er dies nach Kenntnis der mangelhaften Buchführung und darauf beruhend der Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen für 2001-2003 ganz offensichtlich unterlassen hat, ist dem Bw. ein Auswahl- und in der Folge ein Überwachungsverschulden in Form der Fahrlässigkeit in Bezug auf die unter Schuldspruch II.) des angefochtenen Erkenntnisses der Bestrafung zugrunde gelegten Einkommensteuern 2005 und 2006 anzulasten. Auszuführen ist hierzu, dass die Abgabe der unrichtigen Einkommensteuererklärungen für diese Jahre erst zeitlich nach den Feststellungen der Außenprüfung vom 29. April 2005 erfolgte und die fahrlässige

Abgabenverkürzung an Einkommensteuer 2005 mit Zustellung des unrichtigen Einkommensteuerbescheides 2005 (Bescheiddatum 8. Jänner 2007) am 11. Jänner 2007 als vollendet anzusehen ist. Die Einkommensteuerverkürzung für das Jahr 2006 ist mit Zustellung des unrichtigen Erstbescheides vom 17. Jänner 2008 am 20. Jänner 2008 als bewirkt anzusehen.

Obwohl, entgegen den Ausführungen im erstinstanzlichen Erkenntnis des Spruchsenates, der Bw. nicht als einschlägig vorbestraft anzusehen ist, da lediglich Vorstrafen wegen Finanzordnungswidrigkeiten gemäß [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) und [§ 51 Abs. 1 lit. c FinStrG](#) vorliegen, hat der Bw. aus den angeführten Gründen ohne jeden Zweifel eine fahrlässige Abgabenverkürzung an Einkommensteuer 2005 und 2006 in der aus dem Schuldspruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe zu vertreten.

Entsprechend der Bestimmung des [§ 23 FinStrG](#) ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters, wobei Erschwerungs- und Milderungsgründe gegeneinander abzuwägen sind und bei der Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschuldigten zu berücksichtigen sind.

Ausgehend von einer fahrlässigen Handlungsweise des Bw. sah der Unabhängige Finanzsenat bei der Strafneubemessung als mildernd die volle Schadensgutmachung und die offene, wenn auch nicht schuldeinsichtige Verfahrenseinlassung des Bw., als erschwerend hingegen eine Vorstrafe wegen Finanzordnungswidrigkeiten gemäß [§ 49 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) (Strafverfügung vom 6. November 2006, SN XY).

Ausgehend von einer nunmehr eingeschränkten wirtschaftlichen Situation des Bw., er bezieht laut seinen Berufungsausführungen ein monatliches Einkommen von ca. € 1.400,00 und ist sorgepflichtig für drei Kinder, ist Eigentümer eines Einfamilienhauses sowie eines Lagers und Büros in Y. (belastet mit Hypotheken in Höhe von insgesamt € 450.000,00), erweist sich die aus dem Spruch der gegenständlichen Entscheidung ersichtliche neu bemessene Geldstrafe als tat- und schuldangemessen.

Auch die gemäß [§ 20 Abs. 1 FinStrG](#) für den Fall der Uneinbringlichkeit zu bemessende Ersatzfreiheitsstrafe entspricht nach Dafürhalten des erkennenden Berufungssenates dem festgestellten Verschulden des Bw. unter Berücksichtigung der genannten Milderungsgründe und des Erschwerungsgrundes.

Diese Strafe stellt gemäß [§ 21 Abs. 3 FinStrG](#) eine Zusatzstrafe zur Strafverfügung des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. August 2008 (Rechtskraft 29. September 2008), SN YX,

dar, weil die gegenständlichen Finanzvergehen nach dem Zeitpunkt ihrer Begehung bei damaliger Kenntnis bereits in diesem früheren Verfahren hätten abgeurteilt werden können.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf [§ 185 Abs. 1 lit. a FinStrG](#).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. April 2011